

# Los criterios de sujeción impositiva personal en la fiscalidad internacional

**Autor:** Medina Suárez, Francisco (Licenciado en Derecho. Diplomado DEA, Abogado. Doctorando Universidad Antonio Nebrija).

**Público:** Profesionales del Derecho fiscal internacional, estudiantes, doctorandos e investigadores sobre la materia. **Materia:** Fiscalidad internacional. **Idioma:** Español.

**Título:** Los criterios de sujeción impositiva personal en la fiscalidad internacional.

## Resumen

El presente trabajo aborda la realización de un modesto estudio, sin ánimo de acotar su estudio, sobre la concepción, naturaleza y fundamentos de los criterios fiscales de asignación impositiva en el ámbito de la fiscalidad internacional. Asimismo, se aborda un interesante estudio de los postulados doctrinales sobre la legitimidad en la esfera del Derecho internacional de los límites de la extensión de la ley en el espacio, la configuración de los puntos fiscales de conexión personal y la consecuencia inherente del solapamiento de criterios que puede desembocar en muchos casos en el fenómeno de la doble imposición internacional.

**Palabras clave:** Residencia fiscal, nacionalidad, domicilio, criterios de sujeción fiscal, criterios de sujeción impositiva, extensión de la ley en el espacio, doble imposición, puntos de conexión personal.

**Title:** "The approaches of tax personal subordination in the international taxation".

## Abstract

The scope of the study is a modest analysis, without intention of annotating it, over the conception, nature and foundations of the fiscal approach of tax assignment in the area of the international taxation. Likewise, we do an interesting study of the doctrinal postulates on the legitimacy in the sphere of the International law of the limits of the extension of the law outside the borders, the configuration of the fiscal points of personal connection and the inherent consequence of the overlapping criterion that can end in many cases with the double international taxation.

**Keywords:** Fiscal residence, nationality, domicile, criteria of fiscal subordination, criteria of tax subordination, extension of the law in the space, double taxation, points of personal connection.

Recibido 2016-09-29; Aceptado 2016-10-05; Publicado 2016-10-25; Código PD: 076124

## 1. LOS CRITERIOS TRANSFRONTERIZOS DE ASIGNACIÓN IMPOSITIVA

La pertenencia económica personal de los ciudadanos a una soberanía fiscal se concibió con el nacimiento de las leyes modernas del impuesto sobre la renta, a finales del siglo XIX (Bühler, 1968)<sup>105</sup> utilizando la nacionalidad como punto de conexión personal.

La justificación de los criterios de sujeción personales, ya se trate de nacionalidad, residencia o domicilio, se ha presentado desde diferentes posicionamientos, fundamentalmente políticos (Chico, 2004). De un lado, Grizzioti (1958, p. 27-28) alude que la soberanía financiera se ejercita sobre la colectividad de las personas residentes en el Estado, que de éste reciben tutela en sus vidas y haciendas, sean nacionales o extranjeros; y, en el caso de los nacionales, aun cuando se encuentren en el extranjero. Por su parte, Baena (1994, p. 38) sostiene que el gravamen de la riqueza en la fuente es una exigencia de justicia elemental, pero la extensión ilimitada de la ley fiscal utilizada por los impuestos personales erigen los instrumentos más amplios para aproximarse a una justicia tributaria individualizada (en el mismo sentido, Vogel, 1985 y Mössner, 2000, citados en González, 2005)<sup>106</sup>. Si bien, Baena (1994, p. 58) matiza que el principio de sujeción personal precisa una conexión cualitativa entre Estado y contribuyente.

<sup>105</sup> Se concebía a los súbditos prusianos como contribuyentes cuya obligación fiscal persistía, incluso dos años después del abandono del domicilio por aquél, en virtud de lo previsto en la EinkStG prusiana de 1891. Si bien, se trataba de una responsabilidad por las obligaciones anteriores a cargo de los valores situados en el país.

<sup>106</sup> Estos autores se refieren a la teoría del sacrificio basada en la necesidad de someter a gravamen las rentas de los contribuyentes de manera equitativa, conforme a su capacidad económica, con independencia del lugar de obtención de los mismos.

Por otro lado, se ha defendido que la aplicación de los criterios de sujeción personales se justifica en el principio del beneficio, desde el punto de vista de la tributación internacional del capital, en el sentido de que el país donde reside el inversor presta servicios a éste, además del país donde se realiza la inversión (Izquierdo, 1997; Hufbauer, 1992, citado en Izquierdo, 1997; Giovani, 1989, citado en Paredes, 1993). Frente a ello, hay detractores que disienten de dicho planteamiento en tanto en cuanto la búsqueda de la equivalencia entre impuesto pagado por los distintos contribuyentes y los beneficios recibidos por cada uno por los servicios públicos recibidos es inviable, en cuyo caso estaríamos en el campo de los precios públicos y las tasas (Einaudi, 1968, pp. 83 y siguientes; Berliri, 1986, citado en Chico, 2004, p. 96).

La determinación de los puntos de conexión depende de diversos elementos. Entre los de mayor importancia, destacan, a saber, el objeto de gravamen que va a quedar sujeto a imposición, los criterios de política socio-económica seguidos por el legislador tributario, las contingencias jurídicas del Derecho internacional e interno que vetan los tentáculos del legislador fiscal, o el tipo de impuesto de que se trate que, en la mayoría de los casos, vienen a reflejar sus efectos negativos en los impuestos directos, dando origen a la doble imposición (López, 1995).

### 1.1 Residencia fiscal

El criterio de sujeción personal comúnmente utilizado por la mayoría de los países es la residencia fiscal, incluyendo a los Estados miembros de la Unión Europea ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/taxSearch.html](http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html); Chico, 2004). Incluso los países que utilizan el criterio de la nacionalidad lo unen y yuxtaponen al de residencia (De Juan, 1980). De hecho, el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE contempla la residencia fiscal como el punto de conexión personal por excelencia (Ocde, 2014, pp. 26 y 85 y siguientes).

La residencia fiscal constituye un elemento esencial de la soberanía del Estado (Serrano, 2001). Se trata de un vínculo de dependencia socioeconómica. Con este elemento de conexión personal, se trata de evitar que personas que se encuentren en el país la mayor parte del año como consecuencia de sus relaciones personales, sociales o económicas eludan ser gravadas por sus rentas mundiales (vid. López, 1995; Baena, 1995; Cordon et al., 1995; Serrano, 2001; Bühler, 1968; Sainz et al., 1976; Calderón, 1997; Xabier, 1997; Garbarino, 1990; Blumenstein, 1954; Grizzioti, 1958; De Juan, 1980; De Juan, 1984; Comisión, 1975). Como afirma Baena (1995, p. 40), la residencia se utiliza como un factor de personalización del impuesto y de delimitación geográfica de sus obligaciones materiales. El corolario de estas propugnaciones brota en la necesaria precisión de los institutos tributarios, a la hora de determinar los criterios que definen el carácter personal de residente, ya que, merced a ello, se le gravará la renta mundial, y en su caso, el patrimonio mundial o la totalidad de las transmisiones *inter-vivos* y *mortis-cause*.

La configuración del criterio de la residencia fiscal responderá a directrices de política fiscal, económica e idoneidad legislativa en cada país. Dadas las diferencias estructurales, socio-políticas, económicas, culturales e históricas de los distintos Estados, han sido múltiples y bien distintos los criterios adoptados por las distintas soberanías fiscales para establecer los criterios de conexión para los residentes<sup>107</sup>, convirtiéndolo en un concepto complejo (en la misma línea, Calderón, 1997). Como bien apunta Calderón (1997, p. 28), *“una cosa es apreciar uniformidad en la concepción de la residencia fiscal como punto de conexión aglutinador de la sujeción personal, y otra entender que existe homogeneidad en la configuración de la misma”*. En esta senda, la residencia fiscal se ha utilizado como un instrumento no ya para gravar la renta mundial de aquellos contribuyentes con una fuerte vinculación socio-económica con sus respectivas jurisdicciones sino también como mecanismo para luchar contra la evasión fiscal, lo cual ha llegado a intensificar los supuestos de doble imposición por dualidad de residencia (Cartou, 1986; Calderón, 1997; Ocde, 2014; Onu, 2013).

A todo lo anterior, cabe señalar las diferencias esenciales entre residencia civil y residencia fiscal. La residencia en el Derecho civil sirve como instrumento de conexión para el ejercicio de derechos y obligaciones en el ámbito de esta disciplina jurídica<sup>108</sup>. Por su parte, en la órbita fiscal, la residencia, extraída del Derecho común, presenta una estructura,

<sup>107</sup> Igualmente, los criterios adoptados para las personas físicas y jurídicas son dispares. Para las personas físicas, dado el nexo de unión por sus relaciones personales, sociales o económicas se establecen con mayor accesibilidad. En el caso de las personas jurídicas, la situación pueden llegar a complicarse en exceso, cuando se trata de sociedades que presentan estructuras complejas, máxime en la actualidad, donde la expansión y dinámica de las relaciones económicas internacionales es más creciente.

<sup>108</sup> En el Derecho civil español, por ejemplo, el artículo 40 del Código Civil (*Real Decreto, de 24 de julio de 1889, por el que se publica el Código Civil, Gaceta de 25 a 27 de julio de 1889*) dispone que la residencia habitual constituye el domicilio de las personas, a los efectos de ejercer los derechos y obligaciones civiles; el artículo 9, en varios de sus apartados, figura la residencia habitual como elemento de determinación de la ley que, en un caso u otro, deba ser aplicable (por ejemplo, en relación al matrimonio, las relaciones paterno-

definición y finalidad distinta, en algunas ocasiones necesario, en otras oportunas, y a veces, discutible (Bosello, 1981, p. 1446). En esencia, la finalidad de la residencia fiscal es recaudatoria, y su estructura y definición se fundamenta en la creación de obligaciones tributarias materiales que tienden a afectar al mayor número de personas, físicas y jurídicas, mediante la adopción de criterios de política socio-económica y otros elementos determinantes, a tal fin. De ahí, la importancia de la residencia fiscal cuya calificación sobre cualquier persona, física o jurídica, dará derecho al país en cuestión a someter a tributación la riqueza mundial de aquélla.

Por otra parte, otros criterios personales de asignación impositiva menos comunes en los ordenamientos jurídico-tributarios de los países son la nacionalidad y el domicilio que entramos a ver a continuación.

## 1.2 Nacionalidad

Como se adelantara en los epígrafes anteriores, a finales del siglo XIX, la nacionalidad, como criterio de sujeción personal impositiva, tuvo su auge en el nacimiento de las leyes modernas del impuesto sobre la renta. Sin embargo, en la actualidad, la utilización de este punto de conexión es más bien residual<sup>109</sup> implantado por una minoría de países que combinan este criterio y el de la residencia, como es el caso de Estados Unidos que justifica dicho punto de conexión basándose en la teoría del beneficio, en el sentido de que los ciudadanos americanos gozan de la protección de su país en todas las partes del mundo como contraprestación a su deber de pagar impuestos (López, 1995; Kruse, 1978). Se trata de un criterio esencialmente personal y político que extiende la soberanía fiscal del Estado sobre sus nacionales o ciudadanos, cualquiera que sea su país de residencia, a diferencia del criterio de la residencia fiscal, esencialmente fáctico atendiendo a la relación potencial que puede haber entre el contribuyente y el Estado (De Juan, 1980; López<sup>110</sup>, 1995; Calderón, 1997; Garbarino, 1990; López, 1995; Grizzioti, 1958). Sin embargo, las consecuencias jurídico-tributarias serán las mismas para los nacionales de los países que utilicen ese criterio de conexión subjetivo en los impuestos personales como para los residentes fiscales. Del mismo modo que sucede con el resto de criterios de asignación impositiva, los Estados ostentan plena independencia y autonomía frente al resto de países, en virtud de sus preceptos constitucionales y legislación nacional para establecer aquellos, al no existir, en principio, limitaciones dimanantes del Derecho internacional, ni normas de coordinación para evitar supuestos de doble o múltiple nacionalidad (Diez, 2013)<sup>111</sup>.

Aunque el criterio personal de sujeción fiscal basado en la nacionalidad es básica y fundamentalmente para las personas físicas, también ha sido utilizado en algunos casos para las personas jurídicas (López, 1995)<sup>112</sup>.

---

familiares y el carácter y contenido de la filiación, supuestos de doble nacionalidad, etc.); el artículo 10 se sirve de la institución de residente civil, a los efectos de determinar la ley aplicable a las obligaciones contractuales; el artículo 14 para la vecindad civil; o los artículos 20 a 23 para la adquisición de la nacionalidad, etc.

<sup>109</sup> No obstante, este criterio se sigue aplicando en supuestos especiales como son los casos de la protección diplomática de sus nacionales en la esfera internacional con otros Estados, embajadas, consulados, servicios militares para la defensa y seguridad del Estado en el exterior. A título ejemplificativo, el artículo 10.1 de la *Ley española 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio* dispone "1. A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de: a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión. b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos. c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero. d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular".

<sup>110</sup> Esta se traduce en la posibilidad que tiene el nacional de ese Estado, cuando resida en otro país, de entrar en territorio nacional y gozar de los servicios públicos de su Estado natal. Dichos servicios públicos serán todos aquellos que, de igual manera, reciben los nacionales residentes en el propio país, a diferencia de los extranjeros, ya que, si bien, estos también perciben diversas prestaciones públicas –por ejemplo el transporte público–, no tendrán otra serie de derechos como ejercer cargos de funcionario público, asistencia médica gratuita, cantidades percibidas en situación de desempleo, ejercer cargos políticos, derecho al voto, enseñanza gratuita, etc.

<sup>111</sup> El Tribunal Permanente de Justicia Internacional lo esgrimió en sucesivas ocasiones, entre otras, a saber, el Dictamen nº 4, de 7-2-1923, relativo a los decretos de nacionalidad promulgados en Túnez y Marruecos (zona francesa), el 8 de Noviembre de 1921, donde adujo que "en el estado actual del Derecho Internacional, según opinión del Tribunal, las cuestiones de nacionalidad están comprendidas en principio en la esfera de la competencia exclusiva del Estado". Igualmente, el artículo 1 de la Convención de La Haya de 12 de Abril de 1930, relativa a los conflictos de nacionalidad dispone que "Corresponde a cada uno de los Estados determinar por medio de su legislación quiénes son sus nacionales". No obstante lo anterior, debe señalarse que el Tribunal de La Haya, asuntos Pinson Case, R.S.A.: V, 327; In re Rau en Annual Digest, nº 124, se ha mostrado contraria a la atribución forzosa de nacionalidad en contra de la voluntad de la persona.

<sup>112</sup> Este autor señala el artículo 7 de la *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* (BOE de 19 de diciembre de 1987) referida a la obligación real de los contribuyentes que establece que "A los contribuyentes no incluidos en el

### 1.3 Domicilio

Se trata de un punto de conexión más propio del mundo anglosajón (vid. Calderón, 1997; De Juan, 1984; Navarro, 1994; Baena, 1995). En la Edad Media y parte de la moderna, el domicilio fue utilizado como punto de conexión para extender la ley en el espacio. Sin embargo, la incertidumbre ocasionada por la *lex domicilii*, dado los conflictos originados entre Estados, al existir un domicilio inscrito en un Estado, residiendo la mayoría del tiempo en otro, ocasionó la supresión del mismo. Por ello, la razón por la que el domicilio ha sido descatalogado como punto de conexión dimana de la falta de configuración de un concepto claro del mismo (Villegas, 1994).

Actualmente, la mayoría de los países lo utilizan como un criterio para determinar el lugar de las prestaciones formales tributarias, notificaciones, recursos, etc., y no como punto de conexión para determinar el cumplimiento de obligaciones tributarias materiales (Baena, 1995; Navarro, 1994; Sainz et al., 1976), aunque algunos países lo sigan utilizando como criterio de asignación impositiva fundamentalmente para las personas físicas (Calderón, 1997; Martínez, 1993).

Por otra parte, cabe abordar aquí otra cuestión referida a la delimitación conceptual y funcional del domicilio y la residencia fiscal. La autonomía de los Estados en la elaboración de los perfiles y contenido de ambos criterios puede presentar dificultades para realizar una delimitación categórica, tan siquiera en parte de dichas cuestiones. Esta delimitación se presta a confusión (Santa-Bárbara, 2003; Baena, 1995) en algunos ordenamientos extranjeros donde el domicilio y la residencia fiscal desempeñan la misma función (Jarach, 1992; Xabier, 1997).

Al tratarse de un concepto (domicilio) dispar en los distintos sistemas jurídico-tributarios, cabría centrar la delimitación en el ordenamiento jurídico español. En este orden, la residencia fiscal se utiliza como punto de conexión fiscal para determinar la sujeción del contribuyente a un determinado impuesto por sus rentas mundiales, aunque esta también se ha utilizado igualmente como criterio de conexión en algunos impuestos indirectos (Baena, 1995; por ejemplo, artículos 28, 31, 32, 47, 69, 70, 91, 94, 163 octiesdecies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido española, BOE de 29 de diciembre de 1992 y corrección de errores de 8 de febrero de 1993).

Por el contrario, el domicilio tributario constituye el criterio legal para determinar cuál es el órgano administrativo competente donde el contribuyente debe cumplir sus obligaciones tributarias, a salvo de la utilización de este criterio por parte de algunos países como criterio de sujeción, como se ha señalado en párrafos anteriores. En otros términos, el domicilio constituye un concepto eminentemente formal, un criterio de localización geográfica, tendente a determinar cuál es la administración donde el contribuyente debe cumplir sus obligaciones formales a través de los diferentes procedimientos tributarios. No es una noción delimitadora de la jurisdicción fiscal, a diferencia de la residencia que erige un concepto determinante de la sujeción del contribuyente, principalmente, en los impuestos personales a través de un precepto jurídico-tributario material (De Juan, 1984; Micheli, 1968 y Vanoni, 1962 citados en Baena, 1995; López, 1995; Albiñana, 1979; Baena, 1995; Uckmar, 1956; Sainz et al., 1976). Aunque el domicilio también ha sido utilizado como criterio de conexión en algunos impuestos indirectos (artículos 68-70, 84, 91, 163 octiesdecies, 163 unicies y disposición adicional primera de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido español).

## 2. NATURALEZA DE LOS CRITERIOS PERSONALES DE SUJECCIÓN FISCAL.

La naturaleza personal o territorial de los criterios de sujeción personales, utilizados por los países para vincular a los contribuyentes internacionales a su jurisdicción ha sido objeto de debate en la doctrina internacional (Sainz et al., 1976).

Un sector doctrinal sostiene la naturaleza territorial de los puntos de conexión personales por la vinculación de las características personales del contribuyente al territorio presentándose como una modalidad técnica de la territorialidad (Sainz et al., 1976, pp. 19-20 y 411; Steve, 1940, citado en López, 1995, p. 86; Xabier, 1997, pp. 204-209; Udina, 1949, p. 58; Domínguez, 2012, p. 60). En esta línea argumental, al hacer referencia al criterio de la residencia fiscal, se alude a la

---

*artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas".* Por otra parte, la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades español hace mención expresa al término "entidades españolas", "empresa española" o "agrupación de interés económico", sin ofrecer ninguna definición o alusión ilustrativa de lo que se entiende por sociedad o entidad española, a los efectos de distinguirla de las sociedades residentes que sí vienen definidas en el texto normativo antedicho (ex artículo 8.1), lo cual se colige que se refiere a las entidades constituidas a las leyes españolas.

naturaleza territorial de la misma en tanto en cuanto el estatus de residente está íntimamente ligado al territorio (Xabier<sup>113</sup>, 1997; López, 1995).

Por el contrario, otro posicionamiento doctrinal defiende la naturaleza personal de los puntos de conexión subjetivos entendiendo que será posible hablar de figuras tributarias más o menos personales en función de las conexiones de las manifestaciones de riqueza con un vínculo personal (Baena, 1995, p. 45; De Juan<sup>114</sup>, 1980, p. 63; De Juan, 1984, p. 165; Navarro, 1994, pp. 29 y 33; Cortés, 1970, pp. 56 a 62). En coherencia con este parecer, entienden que tanto la nacionalidad como la residencia se adquieren por el cumplimiento de determinados requisitos (Sopena, 1991, Rosembuj, 1988, Sánchez, 1991 y Piazza, 1969 citados en López, 1995, p. 87; Cortes, 1970, pp. 118-119).

A nuestro modesto entender, *a priori*, es incuestionable el fundamento de la vinculación personal del contribuyente al territorio para someter a exacción sus rentas mundiales mediante la aplicación de los impuestos personales, si bien, es menester realizar algunas precisiones. Por un lado, no todos los criterios subjetivos tienen naturaleza territorial. Así, la nacionalidad, como punto de conexión fiscal, tiene naturaleza personal, esencialmente político, en tanto en cuanto el contribuyente quedaría sometido al gravamen de sus rentas mundiales por su país de origen, aunque no tuviera la más mínima conexión con aquel territorio. Por otro, la residencia fiscal, como criterio de sujeción impositiva personal, tendrá más o menos carácter personal o territorial, en función de los supuestos previstos en los preceptos jurídico-materiales de los impuestos en cada Estado (Baena, 1994).

En esta línea de distinción, el domicilio fiscal parece ser el criterio de conexión personal que menos dudas ofrece, en cuanto a su naturaleza territorial y estrecha vinculación al territorio, amén de las posibles extralimitaciones que la legislación fiscal doméstica de algún país pudiera establecer al valerse de dicho punto de conexión.

### 3. LÍMITES A LA EXTENSIÓN DE LA LEY FISCAL EN EL ESPACIO.

Los puntos de conexión personales gravan la renta mundial de los contribuyentes por mor del principio de universalidad (Bühler, 1968; López, 1973; Sousa, 2005). Para ello, se precisará que los actos del contribuyente se ajusten al cumplimiento de los requisitos y circunstancias legalmente establecidos en los hechos imposables de los impuestos originando el nacimiento de la obligación tributaria (Udina, 1949; Blumenstein, 1954; Baena, 1994). El elemento espacial del hecho imponible estará generalmente basado en circunstancias socio-económicas y personales que denoten una vinculación estrecha o pertenencia económica del contribuyente a ese Estado.

Como ya se adujo en líneas anteriores, no existen límites internacionales al ejercicio de las facultades soberanas de los Estados miembros quienes tienen plena independencia, autonomía y exclusividad para establecer y configurar sus sistemas tributarios, sin que ningún poder fiscal supranacional interfiera sobre aquéllos. Sin embargo, cabe preguntarse, si la ausencia de dichos límites tiene carácter absoluto o, si por el contrario, existe algún límite jurídico o político, o prohibición en el Derecho internacional al poder tributario de los Estados para extender la regulación de determinados presupuestos de hecho allende de sus fronteras o al surgimiento del fenómeno de la doble imposición internacional.

La cuestión debe responderse en sentido negativo (Hildebrando, 1958; Xabier, 1997; Borrás, 1974; Forns, 1960; Sánchez, 1995; López, 1995; Micheli, 1989; Croxato, 1989 y Biscottini, 1966 citados en López, 1995; Sainz, 1983; Olivares, 1979; Dourado, 1996, citado en Sousa, 2005; Rubio, 2001; Sainz et al., 1976; Bühler, 1968<sup>115</sup>). En consonancia con este parecer, la Sentencia del Tribunal Permanente de Justicia Internacional, 7 de septiembre de 1927 (citada en Hildebrando, 1958), entendió que un Estado no puede ejercer su jurisdicción en el territorio de otro Estado, salvo que alguna regla o precepto lo permita. No obstante, el Derecho internacional, lejos de prohibir a los Estados, de modo general, que extiendan sus leyes y su jurisdicción a personas, bienes y actos fuera del territorio, les deja a ese respecto amplia libertad, que solo en algunos casos es limitada por preceptos prohibitivos.

Al respecto, algunos autores (Berliri, 1971, pp. 352 y siguientes; Sainz et al., 1976, pp. 17 y siguientes) señalan que debe distinguirse entre el espacio de validez de las normas tributarias dentro de la jurisdicción territorial del Estado, problema netamente jurídico, y la extensión de la ley impositiva a hechos y personas que revisten carácter internacional, de

<sup>113</sup> El autor diferencia la territorialidad personal, respecto a una conexión del territorio con los aspectos subjetivos del tributo y de territorialidad real, respecto a una conexión con los elementos objetivos del tributo.

<sup>114</sup> Parece colegirse este posicionamiento por las reiteradas alusiones al carácter personal de los criterios de conexión subjetivos.

<sup>115</sup> Lo entiende como un supuesto de repercusión en Derecho tributario.



trascendencia política. Luego, la determinación del ámbito espacial donde se aplican las normas y la determinación de las relaciones establecidas en aquellas configurando el hecho imponible erigen dos cuestiones diferenciadas (Calderón, 1997; Garbarino, 1990; Baena, 1994; López, 1995; Xabier, 1997). Por otra parte, los problemas referidos a la determinación del territorio revisten carácter jurídico y se solventarán por la vía del Derecho internacional (vid. Díez, 2013; Pastor, 2014; Carrillo, 1999), aunque, en ocasiones, pueden haber modificaciones por razones especiales de un territorio, por tratados internacionales o la propia legislación interna del país en cuestión (Calderón, 1997). Por otra, la extensión de la ley en el espacio erige un problema de índole y conveniencia política por parte de los Estados al configurar los hechos imponibles en consonancia con sus intereses financieros (Calderón, 1997; Garbarino, 1990).

Los Estados pueden extender la ley tributaria a hechos ocurridos fuera de su territorio, pero con ciertas reservas en el sentido de que aquél no puede ejercer su jurisdicción sobre aquellas materias, personas o cosas con las cuales no tiene absolutamente ningún contacto; no puede someter a su ley y jurisdicción una relación jurídica extranjera cuando la conexión es tan remota que la aplicación de la legislación nacional conduce a resultados absurdos o groseramente injustos (Jarach, 1992; Baena<sup>116</sup>, 1994; Chico, 2004). De ahí, la necesidad de que las soberanías fiscales fundamenten la sujeción de sus hechos imponibles, a la vez que cimientan la aplicación de las leyes en el espacio (Xabier, 1997; Baena, 1994; Calderón, 1997).

Aunque la cuestión sobre la inexistencia de límites a la extensión de las leyes fiscales en el espacio podría estimarse superada, cabe destacar una corriente doctrinal contraria a la extensión del poder tributario fuera de sus fronteras, al entender que se atentaría contra otra soberanía. Y, en consecuencia, se entienden que los límites del poder tributario del Estado deben focalizarse dentro del principio de territorialidad (Udina, 1949; López, 1973; Montero, 1977; Grizzioti, 1958; Giuliani, 1970, citado en Baena, 1994), y que se corrijan los excesos extraterritoriales de las normas fiscales internas mediante convenios bilaterales y multilaterales, desde la base de la igualdad de las naciones, en cuanto sujetos de Derecho internacional, independientemente de su desarrollo económico (Baena, 1994).

En relación a la prohibición o no de la doble imposición en el Derecho internacional, Niboyet (citado en Borrás, 1974, p. 163) planteó esta cuestión en el sentido de que si la doble imposición resulta molesta, es o no necesariamente injusta. La respuesta debe ser igualmente negativa por la inexistencia de límites jurídicos que la prohíban expresamente (López, 1995; Biscottini, 1964 y 1966, citado en Calderón, 1997; Bühler, 1968; Calderón, 1997; Vitale, 1964; Udina, 1949; Micheli, 1965 y Sacchetto, 1992, citados en López, 1995; Borrás, 1974; Villegas, 1994; Garbarino, 1990; Blumenstein, 1954; Garbarino, 1990; Pires, 1984; Miraulo, 1990; Knechtle, 1979; Del Arco, 1977; Pires, 1989; Bühler, 1968; Xabier, 1997; Tillinghast, 1984; Piccioto, 1992; Fernández, 1979; Kruse, 1978). En coherencia con esta línea de pensamiento, coincidimos con López (1995, p. 107) y Bühler (1968, p. 224) quienes entienden que la mera existencia de convenios fiscales para evitar la doble imposición internacional demuestra la inexistencia de una prohibición legal expresa siendo los Estados quienes, mediante tales convenios y demás mecanismos de lucha contra este fenómeno, intentan evitar, en todo o en parte, los efectos nocivos de aquel.

#### 4. CONCLUSIONES

El principal punto de conexión personal por antonomasia empleado por la inmensa mayoría de los países del mundo es la residencia fiscal; aunque algunos pocos países, también se sirven del criterio de la nacionalidad alternando con la residencia fiscal. E igualmente, algún país también utiliza de manera concurrente con los otros anteriores el criterio del domicilio como punto de conexión fiscal.

Existen distintos posicionamientos doctrinales en cuanto a la naturaleza personal o territorial de los criterios de asignación impositiva de los impuestos directos, prevaleciendo esencialmente la tesis territorial de dichos criterios de sujeción. No obstante, este análisis deberá atender a lo previsto en las regulaciones de las diferentes legislaciones domésticas tributarias de los países que puede desembocar en una prevalencia de la tesis personal frente a la territorial, y viceversa.

Con carácter general, la soberanía de los países se ejerce con plena independencia y eficacia respecto del resto de jurisdicciones fiscales confluyentes en el ámbito internacional. En consecuencia, pueden regular libremente la concepción,

---

<sup>116</sup> Este autor puntualiza la necesidad de urgente de que se acometan los excesos extraterritoriales de las normas fiscales internas sean corregidos por convenios bilaterales o multilaterales, desde la base de la igualdad de las naciones, independientemente de su desarrollo económico.

requisitos, fundamentos, etc., de los criterios de sujeción impositiva tanto en las relaciones jurídico-tributarias nacionales como internacionales pudiendo producirse el fenómeno de la doble imposición internacional. Si bien, hay dos límites que pueden operar dentro del ejercicio de la soberanía de los países. El primero sería el ámbito de validez de sus normas, es decir, pese a que la soberanía fiscal, en cuestión, puede regular consecuencias jurídico-tributarias en su ordenamiento interno, sólo podrá dar eficacia y ejecutividad a las mismas dentro del ámbito de su jurisdicción, no pudiendo alcanzar aquellas relaciones jurídicas transnacionales allende sus fronteras, salvo algún precepto legal (norma interna de otro Estado o tratado internacional) lo permita. La segunda será operativa en función del tipo de regulación que el país en cuestión determinase y los conflictos que pudieran suscitarse con otras soberanías fiscales.

### Bibliografía

- ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. (1979). Derecho financiero y tributario. Madrid: ed. Ministerio de Hacienda.
- BAENA AGUILAR, A. (1994). La obligación real de contribuir en el IRPF. Pamplona: ed. Aranzadi.
- - (1995). El domicilio tributario en Derecho español. Pamplona: ed. Aranzadi.
- BERLIRI, A. (1971). Principios de Derecho Tributario, Madrid: ed. de Derecho Financiero.
- BLUMENSTEIN, E. (1954). Sistema di Diritto delle imposte. Milán: ed. Giuffré.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, A. (1974). La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales. Madrid: ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- BÜHLER, O. (1968). Principios de Derecho internacional tributario. Madrid: ed. De Derecho Financiero.
- BOSELLO, F. (1981). La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche. Diritto e Pratica tributaria, I, 1433-1446.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (1997). La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación, Madrid: ed. McGraw Hill.
- CARRILLO SALCEDO, J.A. (1999). Curso de derecho internacional público. Madrid: ed. Tecnos.
- CARTOU, L. (1986). Droit fiscal international et Européen. París: ed. Dalloz.
- CORDÓN EZQUERRO, T., MARTÍNEZ DE LA HOZ, M. (1995). La hacienda pública internacional. En T. Cordon, Manual de Hacienda Pública (pp. 1117-1155). Madrid: ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- CORTES DOMINGUEZ, M. (1970). Ordenamiento tributario español. Madrid: ed. Tecnos.
- CHICO DE LA CAMARA, P. (2004). ¿Crisis del criterio de la residencia habitual? Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente. Revista de Contabilidad y Tributación, 257-258, 65-132.
- DE JUAN PEÑALOSA, J. L. (1980). La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición. En J. M. De La Villa y C. Cubillo, Relaciones Fiscales Internacionales (pp. 57-84). Madrid: ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- - (1984). La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria. Crónica Tributaria, 50, 165-172.
- DEL ARCO RUETE, L. (1977). Doble imposición internacional y Derecho tributario español. Madrid: ed. Ministerio de Hacienda.
- DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M. (2013). Instituciones de Derecho internacional público. Madrid: ed. Tecnos.
- DOMÍNGUEZ CRESPO, C. A. (2012). Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el Derecho tributario de la Unión Europea. Madrid: ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- EINAUDI, L. (1967). Miti e paradosi della giustizia tributaria, Torino: Giulio Einaudi Editore.
- FERNANDEZ PEREZ, J. R. (1979). Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de convenios y recomendaciones existentes. En J. M. De La Villa, Estudios de doble imposición internacional (pp. 109-144). Madrid: ed. Instituto de Estudios Fiscales.

- FORNS, J. J. (1960). La doble imposición internacional. Madrid: ed. Cámara de Comercio de Madrid.
- GARBARINO, C. (1990). La tassazione del reddito transnazionale. Padua: ed. CEDAM.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D. (2005). La Directiva 90/435/CEE desde la perspectiva de los principios constitucionales de justicia tributaria. Noticias de la Unión Europea, 244, 91-97.
- GRIZZOTTI, B. (1958). Principios de política, Derecho y ciencia de la hacienda. Madrid: ed. Reus.
- HILDEBRANDO, A. (1958). Tratado de Derecho internacional público. Madrid: ed. Instituto de Estudios Políticos.
- IZQUIERDO LLANES, G. (1997). El futuro de la tributación del capital en Europa. Madrid: ed. Instituto de Estudios Económicos.
- JARACH, D. (1992). El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo. Buenos Aires: ed. Abeledo-Perrot.
- KNECHTLE, A. (1979). Basic problems in international fiscal law. London: ed. H.F.L. Publishers Ltd.
- KRUSE, H. W. (1978). Derecho tributario. Parte general. Madrid: ed. De Derecho Financiero.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. (1995). Fiscalidad internacional y territorialismo del tributo. Madrid: ed. McGraw Hill.
- LÓPEZ IBAÑEZ, L. (1973). Localización geográfica y criterios de sujeción al impuesto. Doble imposición internacional. Hacienda Pública Española, 24-25, 133-151.
- MARTÍNEZ, P. S. (1993). Direito fiscal. Coimbra: ed. Livraria Almedina.
- MIRAULO, A (1990). Doppia imposizione internazionale, Milano: ed. Giuffrè.
- MONTERO TRAIBEL, J.P. (1977). Derecho tributario moderno. Montevideo: ed. Fundación Cultura Universitaria.
- NAVARRO FAURE, A. (1994). El domicilio tributario, Madrid: ed. Marcial Pons.
- OCDE (2014). Modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal en los impuestos sobre la renta y el patrimonio. París: ed. OCDE.
- OLIVARES ZARZOSA, J. I. (1979). El ámbito territorial de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y la doble imposición internacional. En J. M. De La Villa, Estudios de Doble Imposición Internacional. Madrid: ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- ONU (2013). Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Nueva York: ed. Naciones Unidas.
- PAREDES GOMEZ, R. (1993). La liberalización de los movimientos de capitales en la CEE: análisis de las propuestas para la corrección de las distorsiones generadas por la diversidad fiscal. Hacienda Pública Española, 124, 95-113.
- Propuesta de Directiva del Consejo de 1 de agosto de 1975 relativa a la armonización de los sistemas del impuesto de sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos. Presentada por la Comisión al Consejo, el 1 de agosto de 1975. Bruselas.
- PASTOR RIDRUEJO, J. A. (2014) Curso de Derecho internacional público y organizaciones internacionales. Madrid: ed. Tecnos.
- PIRES, M. (1984). Da Dupla Tributacao, Jurídica International sobre o Rendimento. Lisboa: ed. Centro de Estudos Fiscais.
- - (1989). International Juridical Double Taxation of Income. Países Bajos y Boston: ed. Kluwer Law and Taxation.
- PICCIOTO, S. (1992). International business taxation. New York: ed. Quorum books.
- RUBIO GUERRERO, J. J. (2001). Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional. En T. Cordon, Manual de Fiscalidad Internacional (pp. 40-69). Madrid: ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- SAINZ DE BUJANDA, F., VICENTE-ARCHÉ, F., CORTES, M., PALAO, C., RODRIGUEZ, A., FERREIRO, J. J., et al. (1976). Notas de Derecho Financiero. Madrid: ed. Universidad Complutense de Madrid.
- - (1983). Un esquema de Derecho internacional financiero. Revista Española de Derecho Financiero, 38, 179-196.
- SANCHEZ JIMENEZ, M<sup>a</sup>. A. (1995). La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del Impuesto de Sociedades. Madrid: ed. La Ley.
- SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. (2003). Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos. Anuario Jurídico y Económico Escurialense, 36, 91-114.
- SERRANO ANTÓN, F. (2001). Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional. En Serrano, F., Fiscalidad Internacional (pp. 87-126), Madrid: ed. Centro de Estudios Financieros.
- SOUSA SANTOS AGUIAR, N. T. (2005). La fiscalidad de los beneficios societarios y de los capitales en la Unión europea.



Principios fundamentales. Revista de Contabilidad y Tributación, 262, 3-72.

- TILLINGHAST, R. (1984). Tax aspect of international taxation. New York: ed. Matthew Bender.
- UCKMAR, V. (1956). Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 24, 579-592.
- UDINA, M.(1949). Il Diritto internazionale tributario, Padova: CEDAM.
- VILLEGAS, H. B. (1994). Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario. Buenos Aires: ed. Depalma.
- VITALE, M. (1964). Doppia imposizione. Padova: ed. Giufrè.
- XAVIER, A. (1997). Direito Tributário Internacional. Coimbra: ed. Almedina.
- Fuente electrónica: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/taxSearch.html](http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html);